

Выступление председателя Информационно-аналитической комиссии Совета КСО при КСП Московской области, председателя Ревизионной комиссии Ленинского муниципального района

**Егоровой Е.В.**

**ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ ОТДЕЛЬНЫХ КОДОВ КЛАССИФИКАТОРА НАРУШЕНИЙ, ВЫЯВЛЯЕМЫХ В ХОДЕ ВНЕШНЕГО ГОСУДАРСТВЕННОГО АУДИТА (КОНТРОЛЯ), В РАЗРЕЗЕ АНАЛИЗА ДЕЯТЕЛЬНОСТИ МУНИЦИПАЛЬНЫХ КОНТРОЛЬНО-СЧЕТНЫХ ОРГАНОВ ИНФОРМАЦИОННО-АНАЛИТИЧЕСКОЙ КОМИССИЕЙ СОВЕТА**

В соответствии с Планом работы Информационно-аналитической комиссии Совета КСО членами комиссии совместно с сотрудниками КСП Московской области в течение февраля-марта 2019 года проведена работа по проверке отражения выявленных нарушений в соответствии с Классификатором нарушений, выявляемых в ходе внешнего государственного аудита (контроля), в отчетах о деятельности КСО, размещенных в Ведомственной информационной системе КСП Московской области, и обобщению информации о практике применения муниципальными контрольно-счетными органами Классификатора нарушений.

Результаты проведенного контрольного или экспертно-аналитического мероприятия согласно Классификатора нарушений отражаются в «Карте итогов контрольного (экспертно-аналитического) мероприятия по объекту контроля» и «Карте итогов по мероприятию в целом».

В отчете о деятельности КСО имеется приложение о сведениях о количестве и сумме нарушений по Классификатору нарушений, выявляемых в ходе внешнего государственного аудита (контроля).

Именно эти отчетные формы и использовались для проверки отражения выявленных нарушений в соответствии с Классификатором нарушений, выявляемых в ходе внешнего государственного аудита (контроля), в отчетах о деятельности КСО, размещенных в Ведомственной информационной системе КСП Московской области.

КСО муниципальных образований Московской области в течении ряда лет активно апробировали Классификатор нарушений в процессе своей деятельности, что позволило получить наиболее полную информацию о практике применения Классификатора нарушений с анализом возникших трудностей в его применении.

Однако, по-прежнему при непосредственном применении Классификатора нарушений на основании рассмотрения фактических результатов контрольных и экспертно-аналитических мероприятий возникает много вопросов.

В отдельных случаях обращалось внимание КСО, что на сайте КСП Московской области размещен **Классификатор нарушений с комментариями**, позволяющими применять единые подходы к квалификации выявленных нарушений.

При обобщении информации о практике применения муниципальными контрольно-счетными органами Классификатора нарушений обращалось внимание на продолжение работы над систематизацией типовых примеров выявляемых фактов по каждому составу нарушений Классификатора на основе анализа результатов деятельности контрольно-счетных органов, а также **на необходимость подготовки порядка расчета суммы и количества выявленных нарушений по каждому пункту Классификатора**.

В целом ряде случаев возникали сложности с определением принципы подсчета количественных и суммовых показателей.

**Повторюсь, что нарушения одного пункта Классификатора нарушений по одному объекту контроля – это одно нарушение!** Если даже это нарушение установлено в разные годы проверяемого периода – это одно нарушение на одном объекте контроля.

В Классификаторе нарушений классифицируются выявляемые в ходе осуществления контроля нарушения действующего законодательства. При этом в Классификаторе нарушений не рассматриваются нарушения требований одного из основополагающих принципов бюджетной системы Российской Федерации – принципа эффективности использования бюджетных средств.

В отдельных случаях отражались нарушения и по Классификатору нарушений и вместе с тем, как неэффективное использование бюджетных средств.

Обращалось внимание, что эти понятия разделены между собой и если нарушение квалифицировано как нарушение законодательства, то оно не отражается как неэффективное использование бюджетных средств.

Пример: неэффективным использованием бюджетных средств признается, например, непринятие мер по использованию построенных и оборудованных сооружений, оплата проектной документации, не нашедшей впоследствии практического применения, и т.д. и, следовательно, нельзя отражать по п. Классификатора 3.19 «Нарушение порядка закрепления и использования находящихся в государственной (муниципальной) собственности административных зданий, строений, нежилых помещений и движимого имущества».

Подобные нарушения являются самыми распространенными нарушениями, фиксируемыми муниципальными контрольно-счетными органами при осуществлении деятельности. Вместе с тем, при установлении нарушений используют самые разные подходы к оценке эффективности или неэффективности использования государственных и муниципальных средств.

Для формирования единых подходов к оценке эффективности использования муниципальных средств обращали внимание на наличие типовых примеров неэффективного использования ресурсов.

**Другой пример неэффективного использования бюджетных средств:** оплата услуг, выполненных сотрудником казенного учреждения по гражданско-правовому договору при наличии у него аналогичных должностных обязанностей. Это типовой пример неэффективного использования бюджетных средств. При этом коллеги неправильно рассматривают вопрос отражения нарушения в виде нецелевого использования бюджетных средств на цели гражданско-правового договора.

**Возникали вопросы по отражению неэффективного использования средств в автономных и бюджетных учреждениях, не являющихся участниками бюджетного процесса и получающими субсидии из бюджета. Случаи практически такие же, как и у казенных учреждений, но сомнение вызывал источник средств, которые после списания с единого счета бюджета не являются бюджетными.**

**Отметили, что разработанные типовые примеры называют все средства ресурсами, то принимали решение оставлять случаи неэффективного использования средств в автономных и бюджетных учреждениях.**

**Вопрос остался открытым!**

**Нарушения, соответствующие пунктам Классификатора нарушений, являются либо количественными, либо суммовыми с указанием количества нарушений.** Именно наличие вариативности применения единиц измерения и отсутствие типовых примеров позволяет разным КСО по-разному определять единицы измерения по однотипным нарушениям. По отдельным нарушениям даже наработана практика у КСО, на заслушиваниях и выступлениях отмечались эти типовые примеры, но ситуация складывается все равно по-разному с единицами измерения нарушений.

**Если по итогам 2017 года часто ставился вопрос о неправильном отражении только в суммовом выражении** пунктов Классификатора нарушений, имеющим единицы измерения количественное и суммовое с указанием количества нарушений, то по итогам 2018 года все чаще стали встречаться случаи отражения в количественном выражении нарушений, которые по типовым примерам и наработанной практике отражаются в стоимостном выражении, но носят характер не устранимых нарушений.

Как показывает анализ отчетов, многие КСО набирают большое значение общего интегрального показателя в случае даже небольшого стоимостного выражения нарушений при условии полного их устранения, достигая максимального значения по коэффициенту возмещения, в том числе превышая максимальное значение, если включается устранение за предыдущий период.

**Неоднократно обращалось внимание: нельзя применять суммовое выражение нарушения только тогда, когда нарушение устранено.**

На заслушивании отмечалось, что отдельные КСО проставляют суммовое выражение нарушения только тогда, когда имеется информация об устраниении нарушения, а те нарушения, которые также нужно применять с суммовым выражением, но либо не устранившие, либо не устранимые, отражались только в количественном выражении.

Так, при квалификации нарушения по п.1.2.47 Классификатора нарушений «Нарушение порядка формирования и (или) финансового обеспечения выполнения государственного (муниципального) задания на оказание государственных (муниципальных) услуг (выполнение работ) государственными (муниципальными) учреждениями (за исключением нарушений по п. 1.2.48)», которое выражалось в перечислении субсидий на выполнение муниципального задания бюджетным и автономным учреждениям в объеме, не соответствующем размеру нормативных затрат, отдельные КСО суммовое выражении нарушения не применяли и не отражали требование устраниния нарушения в Представлении по результатам контрольного мероприятия.

Указанный пункт Классификатора в суммовом выражении правильно применялся КСО в следующих случаях:

- когда муниципальное задание не выполнено, а сумма субсидии не уменьшена (на сумму финансового обеспечения не выполненного муниципального задания);

- когда сумма перечисленной субсидии ГРБС не соответствует объему утвержденных нормативных затрат на выполнение муниципального задания (на разницу).

**В количественном выражении указанный п. 1.2.47 Классификатора нарушений «Нарушение порядка формирования и (или) финансового обеспечения выполнения государственного (муниципального) задания на оказание государственных (муниципальных) услуг (выполнение работ) государственными (муниципальными) учреждениями (за исключением нарушений по п. 1.2.48)», применяется, когда нарушение касается процедурных вопросов в части издания нормативно-правовых документов.**

**Пример:** отсутствие нормативно-правового документа об утверждении нормативных затрат на оказание услуг (выполнение работ) и содержание недвижимого и особо ценного движимого имущества.

**То же касается применения п.4.22 Классификатора нарушений «Нарушения при обосновании и определении начальной (максимальной) цены контракта (договора), цены контракта (договора), заключаемого с единственным поставщиком.**

Когда нарушение связано с процедурным вопросом: начальная (максимальная) цена контракта (далее: НМЦК) не была обоснована муниципальными заказчиками, правильно применять пункт Классификатора нарушений в количественном выражении.

**Повторяем уже неоднократно: не все нарушения, имеющие суммовое выражение, являются устранимыми:** сумма выявленных нарушений не всегда и не обязательно должна равняться сумме устранимых нарушений.

При выявлении нарушения, соответствующего **п.2.12. Классификатора нарушений «Грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета, выразившееся в искажении любой статьи (строки) формы бухгалтерской отчетности не менее чем на 10 процентов»** при проверке бухгалтерской (бюджетной) отчетности **за предыдущие финансовые периоды**, когда отчетность уже утверждена и сдана в составе консолидированной отчетности в Министерство финансов Московской области, **искажение отчетности исправить уже нельзя**, следовательно, **указанное суммовое выражение нарушения** будет являться **не устранимым** и **не будет отражено как устранимое нарушение** по строке 4.23 Отчета «Основные показатели деятельности».

**Не является устранимым нарушение искажения отчетности на основании того, что в следующем отчетном периоде указанное нарушение уже не было допущено.**

То же касается **п.1.2.49 Классификатора нарушений «Нарушение порядка определения объема и условий предоставления из бюджетов бюджетной системы Российской Федерации субсидий бюджетным и автономным учреждениям на иные цели (за исключением нарушений по п. 1.2.50)**. В суммовом выражении следует отражать нарушение ГРБС условий заключенных соглашений на перечисление субсидий на иные цели, а именно: не перечисление, в связи с чем, у бюджетного либо автономного учреждения образуется кредиторская задолженность на начало следующего финансового года. Но устранить указанное нарушение, отраженное в суммовом выражении, невозможно, поскольку если будет выделена в следующем финансовом году субсидия, то цель ее будет - погашение образовавшейся кредиторской задолженности.

В количественном выражении по данному коду отражаются нарушения, носящие процедурный характер, не связанные с использованием бюджетных средств.

**При отражении нарушения по п. 1.2.95 Классификатора нарушений «Нарушение порядка и условий оплаты труда работников государственных (муниципальных) органов, государственных (муниципальных) служащих, работников государственных (муниципальных) бюджетных, автономных и казенных учреждений»** в случаях выявления нарушений, связанных с переплатами либо недоплатами по заработной плате, отдельные КСО **не отражали** **суммовое выражение нарушения**.

**Суммовое выражение указанного нарушения необходимо** для осуществления контроля за возмещением сумм переплат либо недоплат.

Задачей контрольных органов является не только вскрытие фактов нарушений и недостатков при использовании средств, но и выработка конструктивных, разумных и реализуемых предложений, способствующих тому, чтобы возникшие ситуации не повторялись впредь. Такая работа, возможна при условии четкой классификации выявленных нарушений и правильном определении суммы выявленных нарушений.

Сумму переплаты необходимо в Представлении КСО предлагать возместить, в том числе с виновного лица.

**Важно не только правильно определить единицы измерения нарушения, но и если нарушение суммовое, правильно определить как рассчитать сумму нарушений, ведь это в последствии будет предъявлено объекту контроля для возмещения.**

Пример порядка расчета суммового выражения нарушения в виде переплаты сумм отпускных за неверное (занесенное) количество дней при предоставлении дополнительного отпуска в случае если работник указанные дни отработал (согласно табелю учета рабочего времени): в суммовое выражение нарушения ставиться не вся сумма за занесенное количество дней дополнительного отпуска, а разница между среднемесячным заработком за занесенное количество дней дополнительного отпуска и заработной платой по основному месту работы за соответствующее количество дней.

Кроме того, у отдельных КСО устраниением отдельных нарушений в стоимостном выражении являлось не столько формальное устраниние, сколько не правомерное.

Так, нарушение, выразившееся в произведении расходов в отсутствии первичных оправдательных документов (путевых листов, актов выполненных работ, авансовых отчетов), устранилось не возмещением стоимости расходов, произведенных в отсутствии оправдательных документов, а составлением оправдательных документов после проведения проверки.

В количественном выражении по **1.2.95 Классификатора нарушений** отражаются нарушения и в **количественном выражении**, связанные с процедурными вопросами: при увольнении работников не в соответствии со сроками, предусмотренными Трудовым кодексом РФ, было выплачено выходное пособие.

По-прежнему обращали внимание на **п.4.44 Классификатора нарушений «Нарушения условий реализации контрактов (договоров), в том числе сроков реализации, включая своевременность расчетов по контракту (договору)».** Отмечали, что в количественном выражении отражается оплата выполненных работ по государственным (муниципальным) контрактам (договорам) осуществлена с нарушением установленных сроков. Исключением отражали в

суммовом выражении кредиторскую задолженность, образовавшуюся на начало следующего финансового периода, когда источник погашения кредиторской задолженности отсутствовал.

### **«Особой популярностью» пользуется п.2.2. Классификатора нарушений**

«Нарушение требований, предъявляемых к оформлению фактов хозяйственной жизни экономического субъекта первичными учетными документами». Значительное количество выявленных нарушений отражалось коллегами по указанному пункту Классификатора нарушений. В большей степени в суммовом отражении. В отсутствии типовых примеров коллеги по-разному понимают комментарии к Классификатору.

В частности, в суммовом выражении неверно отражаются в том числе и нарушения, не повлекшие искажение бухгалтерской (финансовой) отчетности или фактов хозяйственной деятельности: несвоевременное отражение в бухгалтерском учете первичных документов. При этом в комментариях указано отражать в количественном выражении указанные нарушения. Устраняются такие нарушения путем отражения хозяйственных операций по первичным документам в том же периоде, когда совершены хозяйственные операции, но позднее установленного срока (в день или на следующий день после совершения хозяйственной операции).

**По п.2.2. Классификатора нарушений необходимо отражать суммовые нарушения**, когда речь идет не только об отсутствии первичных документов для отражения хозяйственных операций, но и в случаях искажения бюджетной отчетности (за исключением нарушений по п.2.12).

Кроме того, у отдельных КСО устраниением отдельных нарушений в стоимостном выражении являлось не столько формальное устранение, сколько не правомерное.

Так, нарушение, выразившееся в произведении расходов в отсутствии первичных оправдательных документов (путевых листов, актов выполненных работ, авансовых отчетов), устранилось не возмещением стоимости расходов, произведенных в отсутствии оправдательных документов, а составлением оправдательных документов после проведения проверки.

**Еще раз отмечаем, что если одно нарушение повлекло за собой целый ряд других нарушений, то оно классифицируется по нескольким пунктам Классификатора нарушений, но суммовое выражение отмечается по одному из них. И этот факт связан с проблемой «задвоения» суммового выражения нарушения.**

**Пример.** Демонтированы объекты казны, но нормативно-правовой документ на списание не издан, и объекты казны, фактически отсутствующие, продолжают учитываться в бухгалтерском учете казны.

Указанное нарушение следует относить на п. 3.19 Классификатора нарушений «Нарушение порядка закрепления и использования находящихся в государственной (муниципальной) собственности административных зданий, строений, нежилых помещений и движимого имущества» в количественном выражении.

Кроме того, если в бюджетной отчетности отражен несуществующий (демонтированный) объект при наличии составленного акта выполненных работ, включающего демонтажные работы, то указанное нарушение нужно отражать и по п.2.12 Классификатора нарушений «Грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета, выразившееся в искажении любой статьи (строки) формы бухгалтерской отчетности не менее чем на 10 процентов» в суммовом выражении.

Еще одним примером взаимосвязанных нарушений являются нарушения, выявленные при проведении контрольных мероприятий в МУПах.

На заслушивании было отмечено, что муниципальные унитарные предприятия, являющиеся коммерческими организациями, проверяются в соответствии с полномочиями КСО на предмет использования муниципального имущества и правильности исчисления и полноты перечисления части чистой прибыли в доход муниципального образования.

Если выявляются нарушения требований, предъявляемых к оформлению фактов хозяйственной жизни экономического субъекта первичными учетными документами, которые отражаются КСО по п.2.2. Классификатора нарушений «Нарушение требований, предъявляемых к оформлению фактов хозяйственной жизни экономического субъекта первичными учетными документами», то указанное нарушение отражается в количественном выражении, а нарушения, связанные с завышением себестоимости муниципальных унитарных предприятий, следует отражать по п. 3.20 Классификатора нарушений «Не перечисление унитарными предприятиями в бюджет установленной части прибыли, остающейся в его распоряжении после уплаты налогов и иных обязательных платежей» в количественном и суммовом выражении, поскольку завышение себестоимости в результате допущенных нарушений оказывается на сокращении доли части чистой прибыли, подлежащей перечислению в доход бюджета муниципального образования.

Пример: путевые листы, т.е. первичные документы, применяемые для ведения учета работы транспортного средства, а также являющиеся основанием для списания ГСМ и начисления заработной платы водителю за выполненную работу, в МУПе не оформлялись. Следует применять п.2.2 Классификатора нарушений в количественном выражении, а п.3.20 Классификатора нарушений в количественном и суммовом выражении в части доначисления чистой прибыли, подлежащей перечислению в доход бюджета муниципального образования, от стоимости списанных ГСМ в отсутствии первичных документов и 1/3 размера заработной платы водителя, начисленной в отсутствие основания (простой по вине

работодателя оплачивается в размере 2/3 заработной платы за соответствующий период).

Тот же принцип следует использовать при применении п.3.37 Классификатора нарушений «Неправомерное предоставление в аренду, безвозмездное пользование, доверительное управление объектов государственного (муниципального) имущества, в том числе предоставление государственного (муниципального) имущества в пользование без оформления договорных отношений, с превышением полномочий». Если выявлено нарушение в МУПе по передаче в пользование имущества, закрепленного в хозяйственное ведение предприятия, без договорных отношений, то указанное нарушение следует отражать в количественном выражении. Расчет суммы нарушений в данном случае неоднозначен. Если же КСО установил сумму недополученной арендной платы, тогда суммовое выражение нарушения следует рассчитать по п. 3.20 Классификатора нарушений «Не перечисление унитарными предприятиями в бюджет установленной части прибыли, остающейся в его распоряжении после уплаты налогов и иных обязательных платежей».

Не одинаковый подход наблюдался при применении КСО п. 1.2.6 Классификатора нарушений «Нарушение порядка применения бюджетной классификации Российской Федерации».

Неоднократно обращалось внимание на комментарии к Классификатору нарушений, в которых отмечено, что по данному коду нарушение целесообразно отражать в количественном выражении.

Неверное применение КБК, в том числе в части КОСГУ, часто приводит к нарушению отражения хозяйственной операции в бухгалтерском учете и суммовое выражение нарушения будет при использовании 2-го раздела Классификатора нарушений.

#### Примеры:

- создание объекта основных средств (пешеходной дорожки) в результате строительно-монтажных работ ошибочно оплачивается со статьи КОСГУ 225 «Работы, услуги по содержанию имущества» и приобретенный объект основных средств, в нарушение Инструкции по применению Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений», утвержденной приказом Минфина России от 01.12.2010 № 157н (далее: Инструкция № 157н), списывается на расходы учреждения (п. 1.2.6 Классификатора нарушений – в количественном выражении, п.2.2. Классификатора нарушений - в суммовом выражении с указанием количества нарушений);

- ремонтные работы объекта основных средств (пешеходной дорожки) ошибочно оплачиваются по статье КОСГУ 310 «Увеличение стоимости основных средств» и, в нарушение Инструкции № 157н, увеличивают необоснованно

балансовую стоимость объекта, либо отражается мнимый объект (п. 1.2.6 Классификатора нарушений – в количественном выражении, п.2.12 Классификатора нарушений - в суммовом выражении с указанием количества нарушений).

Проблема отнесения нарушения к пунктам Классификатора, которые содержат условия исключения нарушений, указанных в иных пунктах Классификатора нарушений.

Если нарушение отражено в пункте Классификатора, содержащим условие исключения нарушений, отраженных в иных пунктах Классификатора нарушений, всегда следует внимательно посмотреть иные пункты Классификатора нарушений на предмет отнесения нарушения к ним.

Пример: нарушение в результате неверного применения коэффициентов при расчете арендной платы следует относить не к п 1.2.98 Классификатора нарушений «Неосуществление бюджетных полномочий главного администратора (администратора) доходов бюджета (за исключением нарушений, указанных в иных пунктах классификатора), поскольку указанное нарушение согласно комментариям к Классификатору нарушений относиться к п. 3.19 Классификатора нарушений «Нарушение порядка закрепления и использования находящихся в государственной (муниципальной) собственности административных зданий, строений, нежилых помещений и движимого имущества в количественном и суммовом выражении.